

**Audience publique du 26 janvier 2011**

Recours formé par  
Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 26583 du rôle et déposée le 10 février 2010 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., tendant à la réformation d'une décision du 11 novembre 2009 par laquelle le directeur de l'administration des Contributions directes a rejeté en partie sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003 et 2004, émis le 22 mars 2006 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 10 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 juin 2010 par Madame ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

---

Suite au dépôt par Madame ... de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu pour les années 2003 et 2004, le bureau d'imposition ... de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le bureau d'imposition », émit le 22 mars 2006 à son égard les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2003 et 2004.

Contre ces bulletins, Madame ... introduisit le 21 juin 2006 une réclamation, complétée par un courrier du 21 juillet 2006, auprès du bureau d'imposition qui continua cette réclamation au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « directeur ».

Le 11 novembre 2009, le directeur prit la décision suivante, référencée sous le numéro C 13377 du rôle :

*« Nach Einsicht der am 21. Juni 2006 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Frau ..., wohnhaft in L-..., gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004, beide ergangen am 22. März 2006, "Einspruch" einzulegen begehrt;*

*Nach Einsicht der Steuerakte;*

*Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);*

*In Erwägung, dass gegen Einkommensteuerbescheide zwar nicht der Einspruch, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist; dass es bei Rechtsunkundigen jedoch nicht auf die richtige Bezeichnung des Rechtsmittels ankommt;*

*In Erwägung, dass die Einreichung eines Schriftsatzes, um mehrere Bescheide anzufechten, zwar weder gegen das Steuergeheimnis noch gegen Zuständigkeitsregeln und Verfahrensvorschriften verstößt, dass jede Verfügung dennoch einzeln geprüft werden muss und es der Rechtsmittelbehörde vorbehalten ist zusammenhängende Verfahren zu verbinden, so im vorliegenden Streitfall;*

*In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;*

*In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführerin dadurch beschwert fühlt, weil in den beiden Jahren das Bruttogehalt mit einem zu hohen Betrag festgesetzt worden sei, steuerfreie ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit angesetzt worden seien über die sie um weitere Auskunft bittet, Schichtzulagen nicht wie in Deutschland mit 16,3 vom Hundert steuerfrei geblieben seien; eine Prämie für eine Lebensversicherung nicht pauschal mit einem Betrag von 672 Euro anerkannt worden sei, ein Eigenanteil an einer Fluguntauglichkeitsversicherung nicht berücksichtigt worden sei, die Zahlungen für Uniformgeld und zusätzliche Unkosten in Höhe von ... Euro nicht angerechnet worden seien;*

*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;*

*In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin, mit Wohnsitz in Luxemburg, Einkünfte aus einer nichtselbständigen Arbeit als ... bezieht;*

*In Erwägung, dass laut den Bestimmungen des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Großherzogtum Luxemburg zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vom 23. August 1958, gemäß Artikel 10, Absatz 3, im Falle einer natürlichen Person, welche ständig oder vorwiegend an Bord von Schiffen oder Luftfahrzeugen Dienste leistet, die Arbeit als in dem Vertragsstaat ausgeübt gilt, in dem sich der Ort der Leitung des Unternehmens befindet, das Arbeitgeber ist; dass solange dieser Staat die Einkünfte aus derartiger Arbeit nicht besteuert, der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte hat; dass in diesem Fall für das Steuerjahr 2003, der Lohnsteuerbescheinigung entsprechend, ein Bruttoarbeitslohn von ... Euro in Deutschland versteuert wurde und der restliche Arbeitslohn in Höhe von ... Euro der Einkommensteuer in Luxemburg unterlag; dass sich dieses Entgelt für das Steuerjahr 2004 beziehungsweise auf ... und ... Euro belief;*

*In Erwägung, dass laut Artikel 2 (2) des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) ansässige Steuerpflichtige sowohl mit ihren luxemburgischen als auch ihren ausländischen Einkünften zur Steuer herangezogen werden;*

*In Erwägung, dass die ausländischen Einkünfte zwecks Festsetzung des anzuwendenden Steuersatzes nach dem Luxemburger Einkommensteuergesetz, insbesondere*

nach Artikel 134 L.I.R. in der für das Streitjahr gültigen Fassung zu berücksichtigen sind (Progressionsvorbehalt);

**Zu Punkt 1 und 2: Aufstellung der steuerbaren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Berechnung der steuerfreien ausländischen Einkünfte**

In Erwägung, dass die Reklamantin selbst keine Aufstellung des Gesamtbetrags der zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aufgestellt hat und das Steueramt nachstehende Berechnungen (in Euro) vorgenommen hat:

2003	Steuerfreie ausländische Einkünfte	Einkünfte, die in Luxemburg zu versteuern sind	Gesamtbe- trag
Bruttobetrag:	...	...	...
Tatsächliche Werbungskosten:	...	...	...
Fahrtkosten: Pauschbetrag	...	...	...
Total:	...	...	...
2004			
Bruttobetrag:	...	...	...
Tatsächliche Werbungskosten:	...	...	...
Fahrtkosten: Pauschbetrag	...	...	...
Total:	...	...	...

In Erwägung, dass die jeweiligen Bruttobeträge aus den vorgelegten besonderen Lohnsteuerbescheinigungen und den „Vergütungsabrechnungen“ für die strittigen Jahre hervorgehen; dass sie zum einem unter der Rubrik „Versteuerung“, als (in Deutschland) steuerpflichtiges Einkommen und zum anderen unter „sonstige Kumulativwerte“ als „steuerfreie Zulagen“ ausgewiesen werden; dass das Steueramt diesen letzten Betrag als ein in Luxemburg zu besteuernendes Einkommen angesehen hat und die Aufschlüsselung der Werbungs- und Fahrtkosten anteilmäßig zwischen den steuerfreien ausländischen und den in Luxemburg zu versteuernden Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vorgenommen hat;

**Zu Punkt 3: Anerkennung von Sonn- und Feiertagen und einer Schichtzulage**

In Erwägung, dass die Reklamantin angibt, in den „steuerfreien Zulagen“ seien auch Schichtzulagen und Zulagen zu Sonn- und Feiertagen sowie Nachtflügen mit einbegriffen die in Deutschland mit 16,3 vom Hundert steuerfrei blieben und darum bittet eine neue Berechnung vorzunehmen;

In Erwägung hierzu, dass die Vergütungsabrechnungen für die Monate November 2003 und Januar 2004 der Einkommensteuererklärung beigelegt worden waren; dass diese neben dem Bruttoarbeitslohn und verschiedenen Arbeitgeberleistungen auch Angaben zu den Schichtzulagen enthalten, die teils als steuerpflichtig, teils als steuerfrei ausgewiesen werden; dass unter anderem folgendes hervorgeht (in Euro):

<u>November 2003</u>		
----------------------	--	--

<i>Grundvergütung</i>	...	
<i>Schichtzulage steuerpflichtig</i>	...	<i>i.e. 16,3 % von ...</i>
<i>Fremdsprachenzulage</i>	...	
<i>12tel Urlaubs/Weihnachtsgeld</i>	...	
<i>Schichtzulage</i>	...	<i>i.e. 16,3 % von ...</i>
<u><i>Januar 2004</i></u>		
<i>Grundvergütung</i>	...	
<i>Schichtzulage steuerfrei</i>	...	<i>i.e. 16,3 % von ...</i>

*In Erwägung, dass sich aus dieser Aufstellung ergibt, dass, entgegen der Behauptung der Reklamantin, nicht alle Schichtzulagen steuerfrei bleiben und dass der Teil der Schichtzulage, der sich möglicherweise auf Lohnzuschläge für Sonn- oder Feiertagsarbeit bezieht und unter bestimmten Voraussetzungen einkommensteuerfrei bleiben könnte, nicht gesondert ausgewiesen wird;*

*In Erwägung, dass laut Artikel 115, Absatz 11 L.I.R. die Lohnzuschläge (nicht aber der Basislohn) einkommensteuerfrei sind, die für Überstunden sowie für Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit gezahlt werden, unter den Voraussetzungen und in den Grenzen, die durch großherzogliches Reglement festzusetzen sind;*

*In Erwägung, dass das im Streitjahr geltende, großherzogliche Reglement vom 28. Dezember 1990, in Ausführung von Artikel 115, Absatz 11 L.I.R., in Artikel 5 bestimmt, dass die steuerfreien Lohnzuschläge, die für Nacht-, Sonntags-, und Feiertagsarbeit gezahlt werden, für jede Kategorie gesondert ausgewiesen werden müssen und der angewandte Prozentsatz angegeben werden muss (Le compte de salaire doit présenter pour chaque allocation de suppléments de salaires l'indication du montant exempté, les prestations dans chaque catégorie de taux ainsi que les taux appliqués. En outre, les suppléments de salaires exempts en vertu de l'article 3 ou de l'article 4 du présent règlement doivent être inscrits dans des colonnes distinctes du compte de salaire.);*

*In Erwägung, dass im Falle der Reklamantin die vorgelegten Bescheinigungen keine Angaben über Zuschläge für Überstunden, Nacht-, Sonntags- und Feiertagsarbeit enthalten; dass mithin nicht festgestellt werden kann, inwieweit ein Teil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit möglicherweise einkommensteuerfrei bleiben könnte;*

*In zusätzlicher Erwägung, dass, wie von der Reklamantin erbeten, eine pauschale Steuerbefreiung in Höhe von 16,3 vom Hundert der Schichtzulagen nicht dem luxemburgischen Steuerrecht entspricht;*

*Dass mithin die Berechnung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die in Luxemburg der Einkommensteuer unterliegen, nicht zu beanstanden ist;*

#### **Zu Punkt 5: Abzug einer Fluguntauglichkeitsversicherung**

*In Erwägung, dass gemäß Artikel 105 Absatz 1 L.I.R. Werbungskosten Aufwendungen sind, die unmittelbar zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen gemacht*

werden; dass jedoch Aufwendungen im privaten Interesse des Steuerpflichtigen gemäß Artikel 12 Absatz 1 L.I.R. nicht abzugsfähig sind;

*In Erwägung, dass zu den Fluguntauglichkeitszusatzversicherungen bei der ... AG unter anderem festgehalten werden kann, dass die Beiträge von der ... entrichtet werden, jedoch von dieser als steuerpflichtiger Arbeitslohn dem Lohnsteuerabzug unterworfen werden; dass Berufsunfähigkeit dann vorliegt wenn der Versicherte infolge Krankheit, Körperverletzung oder Kräfteverfalls fluguntauglich wird; dass demnach bei der streitigen Versicherung der Versicherungsschutz nicht auf den Eintritt der Fluguntauglichkeit durch einen Betriebsunfall beschränkt ist und die Versicherung daher mehr einer Krankentagegeldversicherung ähnelt;*

*Dass von daher die Versicherung als ein Unterfall einer Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitsversicherung mit Merkmalen einer Kranken- und Unfallversicherung anzusehen ist und der Sicherung des Lebensunterhalts dient; dass diese Prämien, wie die Beiträge zu einer allgemeinen Invaliditäts- oder auch einer Lebensversicherung, nur dem Lebensführungsbereich zugerechnet werden und nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden können;*

*In Erwägung, dass eine Aufteilung der Prämie in einen privaten und einen berufsbedingten Anteil mit der Begründung, dass durch das Versicherungsverhältnis teilweise auch berufsunfallbedingte Risiken gedeckt werden, hier nicht vorgenommen werden kann, da eine Aufteilung in Aufwendungen für die Lebensführung und in Werbungskosten nur in Betracht kommt, wenn objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbare Trennung ermöglichen und wenn außerdem der berufliche Nutzungsanteil nicht von untergeordneter Bedeutung ist;*

*In Erwägung, dass eine solche Trennung der berufsbedingten und der nichtberufsbedingten Risiken in diesem Fall nach objektiven Merkmalen und Unterlagen nicht möglich ist;*

*Dass hieraus zu folgern ist, dass die Prämien der strittigen Versicherung nicht als Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sondern als Sonderausgaben, bis zu den Höchstbeträgen gemäß Artikel 111, Absatz 5 L.I.R. geltend gemacht werden können;*

*In Erwägung zudem, dass die Rechtsmittelführerin nur eine teilweise Aufstellung ihrer Werbungskosten vorgelegt hat (für 2003: Aufstellung von Telefonkosten für ... Euro, für 2004: Telefonkosten ...Euro, Kleiderwäsche ... Euro und nicht abzugsfähige Werbungskosten für den Erhalt eines zweiten Passes ... Euro); dass diese Beträge unter dem Pauschbetrag von 540 Euro liegen und die Reklamantin es dem Steueramt überlassen hat, seine eigenen Schlüsse zu ziehen; dass sie zwar verschiedene Belege betreffend die Reinigung von Kleidungsstücken beigelegt hat, jedoch ohne zu erwähnen ob es sich hierbei überhaupt um berufliche Kleidung handelt; dass hinzu kommt, dass die meisten Quittungen in einer asiatischen Währung ausgewiesen sind und die Reklamantin keine Umrechnung in Euro vorgenommen hat; dass somit Unklarheit über die tatsächliche Höhe der Aufwendungen besteht;*

*In Erwägung, dass die von der Reklamantin aufgestellten Werbungskosten unter dem hierfür vorgesehenen Pauschbetrag von 540 Euro liegen; dass mithin die von der Rechtsmittelführerin angegebenen tatsächlichen Werbungskosten durch den Pauschbetrag von 540 Euro ersetzt werden;*

**Zu Punkt 4: Abzug der Prämien für eine Lebensversicherung in der Rubrik für Sonderausgaben**

*In Erwägung, dass gemäß Artikel 109, Absatz 1 (2) L.I.R. vom Gesamtbetrag der Einkünfte die folgenden Lasten und Ausgaben, die als Sonderausgaben bezeichnet werden, abzugsfähig sind, soweit sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind: die in den Artikeln 110, 111 und 111 bis bezeichneten Beiträge und Versicherungsprämien sowie der im öffentlichen Sektor getätigte Pensionsabzug;*

*In Erwägung, dass laut Artikel 111, Absatz 1 a) L.I.R. Prämien zu Versicherungen auf den Lebens- oder Todesfall und zu Unfall-, Invaliden-, Kranken- oder Haftpflichtversicherungen, die im Inland an im Großherzogtum zugelassene oder an mit Sitz in einem der anderen Staaten der Europäischen Union zugelassene Privatgesellschaft eingezahlt werden unter den weiter unten festgelegten Voraussetzungen als Sonderausgaben abzugsfähig sind;*

*In Erwägung dass entsprechend den Bestimmungen von Artikel 109, Absatz 5 L.I.R. die in Absatz 1, a) und b) bezeichneten Prämien und Beiträge nur bis zur Höhe eines Jahresbetrags von 672 Euro abgezogen werden können; dass sich dieser Höchstbetrag um seinen eigenen Betrag erhöht für den Ehegatten und für jedes Kind;*

*In Erwägung, dass die Reklamantin in den strittigen Jahren eine Versicherung für Krankheitskosten mit einer ergänzenden Vereinbarung zum Auslandsaufenthalt und einem Zusatz für Zahnbehandlung und Zahnersatz bei einer luxemburgischen Versicherungsgesellschaft (... S.A.) und einem Krankentagegeld abgeschlossen hat; dass diese Prämien entsprechend den Bestimmungen von Artikel 111 L.I.R. als Sonderausgaben abzugsfähig sind;*

*In Erwägung, mithin, dass im Falle der Reklamantin, die in der Steuerklasse 1 veranlagt wird, der Abzug der erklärten Prämien (Lebensversicherung, Autohaftpflicht) auf den Höchstbetrag von 672 Euro beschränkt wird;*

*In Erwägung, dass gemäß Artikel 110, Absatz 1 L.I.R. die infolge des Pflichtbeitritts von Lohnempfängern für die Kranken- und Rentenversicherung entrichteten Abzüge und Beiträge abzugsfähig sind; dass dies ebenfalls für die von Lohnempfängern entrichteten Pflichtbeiträge an ein ausländisches, im Rahmen eines bi- oder multilateralen Abkommens erfassten Sozialversicherungssystem gilt; dass die auf einen steuerfreien Lohn bezogenen Beiträge nicht abzugsfähig sind, außer jenen, die mit den in Artikel 115 Ziffer 11 aufgeführten Lohnzuschlägen in Verbindung stehen;*

*In Erwägung, dass eine Arbeitslosenversicherung weder eine Kranken- noch eine Rentenversicherung darstellt, dass folglich die Beiträge zu einer solchen Versicherung nicht auf Grund von Artikel 110 L.I.R. aber möglicherweise unter den unter 111, Absatz 1 b) festgelegten Voraussetzungen abgezogen werden können;*

*In Erwägung, dass sich aus den Gehaltsabrechnungen der Reklamantin für die beiden strittigen Jahre Abzüge zur Rentenversicherung von ... Euro beziehungsweise ... Euro ergeben, die den Bestimmungen von Artikel 110 des Einkommensteuergesetzes (L.I.R.) entsprechen; dass die Reklamantin laut den dafür gültigen deutschen Bestimmungen obligatorisch krankenversichert sein muss, dabei jedoch in der Wahl einer hierzu genehmigten Kasse frei ist; dass der Arbeitgeber in diesem Zusammenhang monatlich im Namen der Rechtsmittelführerin einen Betrag von ... Euro an die ... überwiesen hat;*

*In Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin die obligatorischen Sozialpflichtbeiträge laut den hierfür bestehenden Abkommen zwischen Deutschland und Luxemburg nur in einem Land zahlen kann; dass, dementsprechend, die gezahlten Sozialversicherungsbeiträge, auf Luxemburg und Deutschland aufgeteilt werden, in einem anteilmäßigen Verhältnis zu dem jeweiligen Einkommen, aus dem die Beiträge berechnet sind;*

*In beiläufiger Erwägung, dass die Rechtsmittelführerin ebenfalls um „eine ausgeglichene Steuerbearbeitung, mit gleicher Besteuerung in allen Steuerbüros des Landes, gerechte Steuerzahlung“ für alle bittet, ohne weitere Erklärungen hierzu zu geben;*

*In Erwägung hierzu, dass diese unverbindliche Aussage nicht in Bezug zu den strittigen Steuerbescheiden steht, die nur angefochten werden können, weil der Steuerpflichtige sich durch die Höhe der Steuer oder dadurch beschwert fühlt, dass die Steuerpflicht bejaht worden ist;*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerungen den gesetzlichen Bestimmungen entsprechen und auch nicht beanstandet wurden;*

*In Erwägung, dass die Einzelheiten der zu ändernden Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 und 2004 in den Anhängen 1 und 2, die Bestandteil dieser Entscheidung sind, vorliegen*

**AUS DIESEN GRÜNDEN ENTSCHEIDET:**

*die Anfechtungen sind zulässig;*

*sie sind teilweise begründet;*

*setzt infolgedessen die Einkommensteuer des Jahres 2003, Beschäftigungsfonds inbegriffen, auf ... Euro fest;*

*setzt infolgedessen die Einkommensteuer des Jahres 2004, Beschäftigungsfonds inbegriffen, auf ... Euro fest;*

*verweist zur Durchführung an das Steuerbüro, insbesondere zwecks Anrechnung der Steuerabzüge ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 10 février 2010, Madame ... a introduit, d'après le dispositif de la requête introductive d'instance auquel le tribunal peut seul avoir égard, un recours tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 11 novembre 2009.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours pour violation de l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au motif que les faits et les moyens ne

seraient pas exposés avec la précision requise. Il souligne que la requête introductive d'instance ne contiendrait aucun moyen en droit et qu'elle ne serait pas accompagnée d'un inventaire des pièces.

En vertu de l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999, toute requête déposée devant le tribunal administratif doit contenir notamment l'exposé sommaire des faits et des moyens invoqués. L'obligation ainsi prévue est à appliquer corrélativement avec l'article 29 de la même loi, aux termes duquel « *l'inobservation des règles de procédure n'entraîne l'irrecevabilité de la demande que si elle a pour effet de porter effectivement atteinte aux droits de la défense* ».

A la lecture de la requête introductive d'instance, il échet de constater que la demanderesse critique la décision directoriale sur trois points, à savoir en ce qui concerne le traitement fiscal des cotisations payées en exécution d'une assurance maladie privée, le refus de l'administration fiscale de considérer en tant que revenus exemptés les suppléments de rémunération payés pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié, ainsi que le refus de prendre en compte en tant que revenus exemptés les suppléments de rémunérations payés pour heures de travail supplémentaires.

Contrairement à ce qui est dès lors soutenu par le délégué du gouvernement, la demanderesse a exposé les faits et développé les moyens en droit à l'appui de ses contestations, en ce qu'elle a invoqué les dispositions légales qui auraient été violées par le directeur lors de la prise de la décision litigieuse. S'y ajoute que le délégué du gouvernement a pu prendre position en pleine connaissance de cause dans son mémoire en réponse, de sorte qu'aucune violation des droits de la défense ne saurait être retenue en l'espèce.

Le moyen d'irrecevabilité tiré d'un libellé obscur de la requête laisse partant d'être fondé.

En ce qui concerne le défaut de soumettre un inventaire des pièces jointes à la requête introductive d'instance, il échet de relever que l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de la loi précitée du 21 juin 1999 requiert que la requête contienne le relevé des pièces dont le requérant entend se servir.

Il ne fait aucun doute, au vu de la disposition légale claire ainsi énoncée, que le relevé des pièces constitue l'une des mentions qui doivent obligatoirement figurer dans la requête introductive d'instance, c'est-à-dire que le support matériel sur lequel est introduit le recours devant le tribunal administratif doit non seulement contenir le recours lui-même, mais également ledit relevé des pièces. Il échet toutefois de relever que ni la loi précitée du 21 juin 1999, ni aucune autre disposition légale ou réglementaire ne contient une sanction expresse au cas où il ne serait pas satisfait à cette obligation légale. Par ailleurs, eu égard à l'article 29 de la loi du 21 juin 1999, précité, à l'exception du cas où le fait de ne pas inclure le relevé des pièces dont un demandeur entend se servir dans la requête introductive d'instance aurait entraîné une lésion des droits de la défense, cette inobservation de la règle légale posée à l'article 1<sup>er</sup>, alinéa 2 de la loi du 21 juin 1999, précitée, n'est pas de nature à entraîner l'irrecevabilité du recours.

En l'espèce, il y a lieu de relever que les pièces déposées à l'appui de la requête introductive d'instance ont été déposées au greffe du tribunal administratif le même jour que celui auquel a eu lieu le dépôt de la requête en question, partant à une date utile pour que la partie défenderesse puisse y prendre position. S'il est vrai que les pièces ainsi déposées n'ont pas été numérotées ni accompagnées d'un relevé des pièces, la demanderesse a toutefois joint à son mémoire en réplique un inventaire des pièces remises. En outre, la partie défenderesse



n'a fait état d'aucune lésion de ses droits de la défense, une telle lésion ne se dégageant d'ailleurs pas des pièces et éléments du dossier, de sorte que ce moyen est à écarter pour ne pas être fondé.

Le recours en réformation ayant par ailleurs été introduit dans le délai de la loi, il est à déclarer recevable.

Quant au fond, la demanderesse expose qu'elle serait domiciliée au Luxembourg et qu'elle aurait travaillé durant les années de l'imposition en question comme ... auprès de la société ... à Francfort.

En droit, elle reproche en premier lieu au directeur d'avoir refusé la déduction des cotisations d'assurance maladie payées en exécution de polices d'assurance privée. Elle critique ainsi le directeur d'avoir qualifié ces cotisations comme rentrant dans le champ d'application de l'article 111 LIR au lieu de l'article 110 LIR. Elle explique qu'ayant travaillé sous le régime de la sécurité sociale allemande, elle aurait eu le choix de s'assurer soit auprès d'une compagnie d'assurance allemande disposant d'un statut public, soit auprès d'une compagnie d'assurance privée. Elle soutient que comme les assurances souscrites en lieu et place d'une couverture d'assurance maladie générale correspondraient au Luxembourg à l'assurance maladie obligatoire, les cotisations afférentes devraient tomber dans le champ d'application de l'article 110 LIR entraînant leur déductibilité intégrale. L'application de l'article 111 LIR concernant les assurances privées aurait pour effet de limiter la déductibilité à un plafond de 672 euros, ce qui serait inéquitable et discriminatoire par rapport aux salariés travaillant à l'étranger.

Le délégué du gouvernement rétorque que la demanderesse serait restée en défaut de rapporter la preuve du caractère public et obligatoire des cotisations litigieuses au sens de l'article 110 LIR. Ce serait dès lors à juste titre que le directeur aurait considéré que ces cotisations seraient à déduire comme dépenses spéciales jusqu'à concurrence du plafond légal de 672 euros. Pour le surplus, il se rallie aux motifs invoqués par le directeur dans sa décision à cet égard.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse précise qu'en Allemagne, dans le cadre de l'affiliation légalement obligatoire, l'assuré lorsqu'il dépasserait un certain seuil de revenus pourrait s'affilier à un organisme privé d'assurance maladie. Elle affirme que les contrats d'assurance maladie qu'elle aurait conclus auraient eu pour effet de la mettre dans la même situation qu'un luxembourgeois travaillant au Luxembourg et affilié à la Caisse nationale de santé. Elle conclut partant à une discrimination dans la mesure où un contribuable travaillant en Allemagne, mais habitant au Luxembourg ne serait pas en droit de déduire ces cotisations dans la même mesure qu'un contribuable travaillant au Luxembourg.

L'article 109 (1) 2. LIR dispose que les cotisations et primes d'assurances visées aux articles 110, 111 et 111bis LIR sont déductibles en tant que dépenses spéciales, à condition de ne pas être déductibles comme dépenses d'exploitation ou comme frais d'obtention.

Aux termes de l'article 110 LIR : « *Sont déductibles les cotisations ou prélèvements suivants : 1. les prélèvements et cotisations versées en raison de l'affiliation obligatoire des salariés au titre de l'assurance maladie et de l'assurance pension. Il en est de même des cotisations payées à titre obligatoire par des salariés à un régime étranger visé par un instrument bi- ou multilatéral de sécurité sociale. Ne sont pas déductibles, les cotisations relatives à un salaire exempté, à l'exception de celles se rapportant aux suppléments de salaires visés à l'article 115, numéro 11. (...)* ».

Il résulte de cette disposition qu'elle soumet la possibilité de déduire intégralement les cotisations sociales au titre de dépenses spéciales à la double condition que le paiement desdites cotisations soit obligatoire dans le pays concerné et que l'organisme percepteur revête un caractère public.

L'article 111 (1) LIR dispose, dans sa teneur applicable aux années de l'imposition, que : « (1) Sont, dans les conditions définies ci-dessous, également déductibles comme dépenses spéciales :

a) les primes versées à des compagnies privées agréées au Grand-Duché de Luxembourg ou agréées et ayant leur siège dans un autre des Etats membres de l'Union européenne à titre d'assurance en cas de vie, de décès, d'accidents, d'invalidité, de maladie ou de responsabilité civile. (...) »

L'article 111 (5) LIR précise encore que les primes et cotisations versées à l'alinéa 1<sup>er</sup>, lettres a) et b) ne sont déductibles que jusqu'à concurrence d'un plafond annuel de 672 euros.

En ce qui concerne la *Krankentagegeldversicherung* souscrite auprès de la ..., reprise par la ..., la demanderesse expose que cette assurance prendrait cours à partir de la 7<sup>e</sup> semaine d'incapacité de travail, soit à partir du 43<sup>e</sup> jour de congé de maladie. Elle soutient que cette assurance équivaldrait à une assurance maladie obligatoire au Luxembourg, tout en précisant qu'elle aurait été obligée de souscrire une telle assurance en vertu des « *UFO Tarifverträge für die Kabine der ...* ».

Quant à la « *Krankenversicherung* » conclue auprès de la société ... et reprise par la ..., la demanderesse expose que cette assurance couvrirait les prestations médicales, les traitements médicaux stationnaires et ambulatoires, les médicaments et les traitements dentaires. Elle affirme qu'il s'agirait d'une assurance de base et non pas d'une assurance complémentaire. Elle soutient que cette assurance équivaldrait à une couverture d'assurance maladie obligatoire au Luxembourg et que les cotisations afférentes devraient être intégralement déductibles en tant que cotisations sociales légalement obligatoires.

Il échet de rappeler qu'il appartient au contribuable de démontrer le caractère obligatoire des cotisations payées au titre d'une assurance maladie aux fins de déductions au titre de l'article 110 (1) LIR, de même que le caractère public des organismes.

Force est de constater qu'en l'espèce, la preuve du caractère public de l'organisme n'est pas rapportée, la société ... et la compagnie d'assurance ... étant à considérer comme des compagnies d'assurance privées. C'est partant à bon droit que le directeur a retenu que les primes afférentes payées par la demanderesse à ces entreprises étaient à considérer comme des dépenses spéciales relevant de l'article 111 (1) LIR, et qu'il a rejeté la réclamation de la demanderesse à cet égard.

Le recours de la demanderesse est partant à rejeter en ce qui concerne les cotisations ou primes d'assurance maladie.

En ce qui concerne les primes payées d'un montant de ... euros au titre d'une « *Flugdienstuntauglichkeitsversicherung* » souscrite auprès de ..., qui aurait été reprise par la compagnie d'assurances ..., la demanderesse fait valoir qu'il s'agirait d'une assurance destinée à couvrir le risque de « *Fluguntauglichkeit* ». L'inaptitude au vol serait déterminée

par le médecin de la ..., et ne correspondrait pas nécessairement à une incapacité de travail pour maladie.

Il ressort des pièces versées en cause par la demanderesse et notamment de la police d'assurance de la compagnie ... intitulée « *Besondere Bedingungen für die freiwillige Zusatzversicherung des ... der ...* » datant d'août 1976, que les risques couverts sont la « *Fluguntauglichkeit* », c'est-à-dire l'incapacité d'assurer son travail comme ..., causée par une maladie ou un accident.

Il se dégage par ailleurs d'un courrier du 18 février 2004 de la compagnie ... que la prime d'assurance de ... euros couvre le risque assurance-vie ainsi qu'une assurance invalidité comprenant également la perte de la capacité d'assurer son travail ....

Contrairement à ce qui est soutenu par la demanderesse, le directeur n'a pas admis la déduction de ces primes en tant que dépenses spéciales au titre de l'article 110, mais en tant que dépenses spéciales relevant de l'article 111 (1) LIR.

En effet, le directeur a retenu que cette assurance était à considérer comme une assurance invalidité ou assurance incapacité de travail avec des éléments d'une assurance maladie et d'assurance accidents. Il en a déduit que les primes afférentes étaient des dépenses à caractère mixte, dont la part privée et la part professionnelle ne pouvaient pas être nettement séparées d'après des critères objectifs, aisément contrôlables. Il en a déduit que ces primes n'étaient pas intégralement déductibles conformément à l'article 12, n° 1 LIR, mais qu'elles étaient déductibles en tant que dépenses spéciales jusqu'à concurrence du plafond légal annuel de 672 euros.

La demanderesse n'ayant avancé aucun moyen à l'encontre de ce volet de la décision directoriale, le recours est à rejeter en ce qui concerne les dépenses relatives à la « *Fluguntauglichkeit* ».

Quant au moyen de la demanderesse tiré d'une prétendue discrimination, il échet de constater que ce moyen, au-delà de l'affirmation générale de l'existence d'une discrimination des salariés selon que l'activité est exercée au pays ou à l'étranger, n'est pas assorti de précisions suffisantes, notamment par rapport aux dispositions concrètement visées, pour permettre au tribunal d'en apprécier le bien-fondé, de sorte qu'il est à écarter comme non fondé.

En second lieu, la demanderesse reproche au directeur d'avoir refusé l'exemption des suppléments de rémunération « *Schichtzulage* » payés pour travail de nuit, de dimanche et de jour férié, au motif qu'elle n'aurait pas été en mesure de fournir les pièces requises par l'administration fiscale. Elle explique qu'elle aurait tenté d'obtenir les pièces exigées de son employeur qui aurait cependant refusé de donner suite à sa demande. Elle précise qu'il ressortirait des pièces fournies par son employeur que le supplément de rémunération s'élèverait à un pourcentage uniforme de 16,3 % de la rémunération de base « *Grundvergütung* ». Le montant de ces suppléments se dégagerait clairement des fiches de paie mensuelles. Elle estime partant que l'administration ne pourrait pas refuser légalement d'en tenir compte au motif qu'elle ne disposerait pas des pièces renseignant les suppléments de rémunération en les ventilant en différentes catégories. En outre, le refus de prendre en compte les suppléments comme revenus exemptés serait discriminatoire pour les salariés travaillant à l'étranger et constituerait une entrave à la libre circulation des travailleurs.

En troisième lieu, la demanderesse critique le directeur d'avoir refusé l'exemption des suppléments payés pour heures de travail supplémentaires. Elle explique que la « *Mehrflugstundenvergütung* » résulterait du § 9 du « *Manteltarifvertrag für das ... der ...* ». Elle soutient que ces suppléments devraient être exemptés en vertu de l'article 115 LIR

Le délégué du gouvernement rétorque, en ce qui concerne ces deux moyens pris ensemble, que les suppléments de salaires alloués pour les heures supplémentaires ainsi que pour le travail de nuit, de dimanche et de jour férié, seraient exemptés de l'impôt selon les prescriptions du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990 portant exécution de l'article 115, numéro 11 LIR. Il soutient que la demanderesse resterait en défaut de présenter un compte de salaire tel que requis par l'article 5 dudit règlement et de démontrer que ces suppléments devraient être exemptés de l'impôt.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse fait valoir qu'il serait évident que l'on ne pourrait pas exiger de la société ... d'établir des décomptes de salaires conformément au droit luxembourgeois. Elle estime partant que le refus d'accorder l'exemption de l'impôt au motif que le décompte de salaire ne serait pas conforme aux prescriptions du droit luxembourgeois serait discriminatoire et constituerait une entrave à la libre circulation des personnes.

Aux termes de l'article 115, numéro 11 LIR, sont exempts de l'impôt sur le revenu les suppléments de salaires payés pour les heures supplémentaires ainsi que pour le travail de nuit, de dimanche et de jour férié, aux conditions et dans les limites à déterminer par règlement grand-ducal.

Le règlement grand-ducal du 28 décembre 1999 portant exécution de l'article 115, numéro 11 LIR, applicable pour les années de l'imposition litigieuses, dispose en son article 5 que : « *Le compte de salaire doit présenter pour chaque allocation de suppléments de salaires l'indication du montant exempté, les prestations dans chaque catégorie de taux ainsi que les taux appliqués. En outre, les suppléments de salaires exempts en vertu de l'article 3 ou de l'article 4 du présent règlement doivent être inscrits dans des colonnes distinctes du compte de salaire* ».

Il convient tout d'abord de relever qu'une erreur s'est glissée dans la décision directoriale déférée en ce qui concerne les fiches de paie des mois de décembre 2003 et de janvier 2004, dès lors que les chiffres relatifs aux suppléments de salaires y indiqués ont été inversés pour les mois visés, les chiffres indiqués pour le mois de décembre 2003 se rapportant en fait à ceux du mois de janvier 2004 et inversement. Cette erreur est cependant sans incidence sur le bien-fondé de la décision du directeur.

Il ressort des fiches de rémunération produites par la demanderesse pour les mois de décembre 2003 et janvier 2004 que des suppléments de salaires ont été payés pour ces mois, qui sont en partie exempts d'impôt et en partie soumis à l'impôt. D'autre part, selon ces fiches de rémunération, il semblerait que les suppléments de salaire perçus par la demanderesse correspondent à un pourcentage de la rémunération de base, soit 16,3 %. Ces fiches ne renseignent cependant pas de manière détaillée à quel titre ces suppléments ont été payés, c'est-à-dire les montants y indiqués ne sont pas ventilés en heures de travail supplémentaires et heures de travail de nuit, de dimanche et de jour férié.

C'est partant à bon droit que le directeur a retenu que ces fiches de salaire ne satisfont pas aux prescriptions de l'article 5 du règlement grand-ducal du 28 décembre 1990, précité, de

sorte qu'il a valablement pu rejeter la réclamation de la demanderesse en ce qui concerne l'exemption sollicitée des heures de travail supplémentaires.

Cette conclusion n'est pas énervée par l'argumentation de la demanderesse selon laquelle l'administration fiscale ne pourrait pas exiger d'un employeur étranger d'établir les décomptes de salaires selon les prescriptions du droit luxembourgeois. S'il est vrai que l'autorité fiscale ne peut pas imposer à l'employeur de la demanderesse de se conformer aux exigences du droit luxembourgeois en matière d'établissement des décomptes de salaires relativement aux heures supplémentaires de travail, il n'en demeure pas moins qu'il appartient au contribuable, en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999, précitée, d'apporter la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt.

Or, force est de constater que la demanderesse est restée en défaut de rapporter cette preuve en l'espèce, les pièces produites à cet égard par la demanderesse à l'appui de son recours, sans autres précisions, ne sont pas suffisantes à cet égard.

Quant au moyen de la demanderesse tiré d'une discrimination et d'une entrave au droit communautaire de la libre circulation des travailleurs, il n'est pas assorti de précisions suffisantes, notamment par rapport aux dispositions concrètement visées, pour permettre au tribunal d'en apprécier le bien-fondé, de sorte qu'il est à écarter comme non fondé.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en réformation est à rejeter comme non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par:

Martine Gillardin, vice-président,  
Françoise Eberhard, premier juge,  
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 26 janvier 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 26.01.2011

Le Greffier du Tribunal administratif